

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO**

**O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO EXCESSO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA  
PROGRESSIVA À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

**ANA CAROLINA PINTO CORREIA**

**Rio de Janeiro**

**2017 / 1º**

**ANA CAROLINA PINTO CORREIA**

**O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO EXCESSO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA  
PROGRESSIVA À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Ms. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira**.

**Rio de Janeiro**

**2017 / 1º**

**ANA CAROLINA PINTO CORREIA**

**O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO EXCESSO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA  
PROGRESSIVA À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Ms. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella Siqueira

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

**Rio de Janeiro**

**2017 / 1º**

Dedico este trabalho aos meus pais, José Fernando e Maria de Lourdes, e à minha vó, Maria Anunciação.

Obrigada por sempre acreditarem em mim.

Sem vocês, eu não chegaria aqui.

## **AGRADECIMENTOS**

À minha orientadora, por ser minha inspiração profissional e por transparecer seu amor por lecionar.

Aos meus professores, que ao longo de minha graduação mostraram-se sempre empenhados em partilhar seus conhecimentos e estimular o pensamento crítico.

Ao meu namorado, por todo amor e compreensão ao longo desse período e por estar sempre presente.

À minha família, por acreditar no meu potencial.

Aos meus amigos, pela parceria e apoio mútuo dentro e fora da sala de aula.

*“Believe you can and you're halfway there.”*

– Theodore Roosevelt

## RESUMO

A importância do sistema da substituição tributária está em sua utilização como instrumento arrecadatório com a finalidade de facilitar a fiscalização e evitar a sonegação de tributos. Nesse sistema há uma presunção do valor do tributo a ser arrecadado e seu pagamento é realizado, de uma só vez e antecipadamente, pelo substituto tributário, integrante do ciclo econômico. Em recente decisão da Suprema Corte brasileira (RE 593.849/MG), julgada em 2016, alterou-se a jurisprudência acerca do mecanismo de restituição de valores, de modo que ampliou sua abrangência para incluir as quantias arrecadadas em excesso a título de ICMS, na hipótese de o fato gerador ocorrer de forma maior que a presumida. Este posicionamento mostrou-se mais adequado aos princípios constitucionais tributários que seu precedente, que restringia a devolução à hipótese de inocorrência do fato gerador.

**Palavras-chave:** Substituição Tributária; ICMS; Mecanismo de Restituição de Valores; Jurisprudência; Princípios Constitucionais Tributários.

## ABSTRACT

The importance of the tax substitution's system is in its utilization as collection instrument with the purpose of facilitating control and avoiding tax evasion. In this system, there is an estimation of the value that is going to be collected and its payment is done once and previously, by the tax substitute, member of the economic cycle. A recent Brazilian's Supreme Court decision (RE 593.849/MG), ruled in 2016, changed the jurisprudence about the restitution mechanism of values, by expanding its reach to include the amount of money collected in excess of ICMS, in case the generator fact happens in a higher value than estimated. This decision has showed more likely to be adequate to the tax constitutional principles than its precedent, that restricted the devolution to the hypothesis of non-occurrence of the generator fact.

**Key-words:** Tax Substitution; ICMS; Restitution Mechanism of Values; Jurisprudence; Tax Constitutional Principles.



## **SÍMBOLOS, ABREVIATURAS, SIGLAS E CONVENÇÕES**

**ADCT** – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

**ADI** – Ação Direta de Inconstitucionalidade

**AL** – Alagoas

**Art.** – Artigo

**CF** – Constituição Federal

**CRFB** – Constituição da República Federativa do Brasil

**COFINS** – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

**CONFAZ** – Conselho Nacional de Política Fazendária

**CTN** – Código Tributário Nacional

**DF** – Distrito Federal

**EC** – Emenda Constitucional

**ICM** – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

**ICMS** – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

**IPI** – Imposto sobre Produtos Industrializados

**LC** – Lei Complementar

**MG** – Minas Gerais

**Min.** – Ministro/Ministra

**MT** – Mato Grosso

**MVA** – Margem de Valor Agregado

**PIS** – Programas de Integração Social

**RE** – Recurso Extraordinário

**SP** – São Paulo

**STF** – Supremo Tribunal Federal

**STJ** – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>1 O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>12</b>
1.1 Breve contexto histórico e legislativo da substituição tributária .....	12
1.2 Hipótese de incidência e fato gerador .....	13
1.3 Sujeição tributária passiva e responsabilidade tributária por substituição.....	14
1.4 Substituição tributária e ICMS.....	16
1.5 Modalidades da substituição tributária .....	18
1.6 Tecnicidade da nomenclatura .....	21
1.7 Compatibilidade do regime da substituição tributária às indústrias .....	22
1.8 Restituição de valores no regime da substituição tributária .....	23
<b>2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>29</b>
2.1 Princípios constitucionais atinentes ao ICMS e à substituição tributária .....	29
2.2 Princípio da praticabilidade da tributação.....	30
2.3 Princípio da legalidade .....	32
2.4 Princípio da tipicidade .....	34
2.5 Princípio da capacidade contributiva .....	34
2.6 Princípio da vedação ao confisco .....	35
2.7 Princípio da não cumulatividade e o ICMS.....	37
<b>3 QUESTÕES DOUTRINÁRIAS E JURÍDICAS .....</b>	<b>40</b>
3.1 Argumentos doutrinários críticos e favoráveis ao instituto da substituição tributária .....	40
3.2 Críticas ao instituto relacionadas a princípios constitucionais tributários .....	44
3.2.1 Argumentos críticos.....	44
3.2.2 Argumentos favoráveis .....	45
3.3 Posicionamentos do STF referentes ao mecanismo de restituição.....	49
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>58</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>60</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objeto o instituto da substituição tributária progressiva, também conhecido como substituição tributária “para frente” ou antecipação tributária, e sua aplicação em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS).

A substituição tributária é utilizada por indústrias de diversos segmentos como mecanismo operacional de arrecadação tributária, a qual ocorre de forma antecipada e há uma presunção do valor da base de cálculo. O instituto tem como finalidade otimizar a exação de determinados tributos, de modo a facilitar sua fiscalização e impedir a sonegação fiscal.

A importância do tema exsurge da decisão oriunda do julgamento do RE 593.849/MG, pelo STF, no ano de 2016, que mudou o paradigma acerca do mecanismo de restituição de valores, presente no art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988. A este era dada a interpretação restritiva da devolução ser devida apenas na hipótese de inoccorrência do fato gerador, como, por exemplo, havendo o perecimento da mercadoria. A recente decisão passou a ampliar a abrangência para as hipóteses em que o valor presumido seja maior que o efetivamente praticado, gerando ao contribuinte o direito à restituição dos valores arrecadados em excesso.

A presente monografia irá abordar o instituto e seus aspectos constitucionais, desde os princípios informadores à própria constitucionalidade do regime, assim como os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca do tema.

O primeiro capítulo será destinado às características do instituto, como o contexto histórico legal e constitucional, desde sua origem, as modalidades de substituição tributária existentes no ordenamento jurídico brasileiro e seu mecanismo de restituição. Também será apresentada uma base teórica de direito tributário, fundamental à compreensão do regime.

O segundo capítulo aborda brevemente a origem da tributação e sua inserção no cenário constitucional para, em seguida, adentrar nos princípios constitucionais tributários relacionados à substituição tributária, essenciais à legitimação do instituto.

Por fim, o terceiro e último capítulo trata das divergências doutrinárias em análise crítica dos aspectos constitucionais e principiológicos do instituto, assim como os principais posicionamentos jurisprudenciais ao longo do tempo, desde a chancela da constitucionalidade à emblemática decisão que mudou o entendimento acerca do mecanismo de restituição.

## CAPÍTULO 1: O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

### 1.1 Breve contexto histórico e legislativo da substituição tributária

O instituto da substituição tributária surgiu no ordenamento jurídico brasileiro com a finalidade de facilitar a fiscalização e coibir a evasão fiscal. Foi inserido ao texto original do Código Tributário Nacional (CTN) no art. 58, §2º, II, no âmbito do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Todavia, foi revogado em 1968 e a partir de então, a jurisprudência do STF entendeu não ser possível a figura do substituto legal com base apenas na previsão do art. 128 do CTN. No ano de 1983, o instituto foi reintroduzido ao ordenamento jurídico através da edição da Lei Complementar nº 44.

A partir da promulgação da CRFB de 1988, entrou em vigor o novo Sistema Tributário Nacional que deu origem ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). Com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, que introduziu o §7º do art. 150 da CF/88, advieram instrumentos legais para aplicação do regime de substituição tributária. No entanto, surgiram discussões acerca da legalidade do instituto, uma vez que não havia lei complementar a disciplinar o *modus operandi* legal. Vigorava apenas o Convênio ICM nº 66/88, que disciplinava temporariamente a cobrança de ICMS.

Posteriormente, o STF firmou entendimento, em decisão por maioria de votos, pela constitucionalidade do regime de substituição tributária previsto na legislação do ICMS. O ministro relator Ilmar Galvão entendeu que o instituto, além de legal, serve como instrumento para evitar a evasão fiscal e facilitar a fiscalização do tributo.

Em 1996 foi aprovada a Lei Complementar nº 87, denominada Lei Kandir, a qual revogou o Convênio ICM 66/88, e em seus artigos 6º ao 10, disciplinou a cobrança de ICMS por substituição tributária. Por fim, restou superada a discussão sobre a ilegalidade e inconstitucionalidade do instituto, uma vez preenchida a lacuna de lei complementar disciplinadora da matéria.

## 1.2 Hipótese de incidência e fato gerador

Inicialmente, antes de apresentar o instituto da substituição tributária, é necessário estabelecer a diferença entre prescrições normativas e realidade fática. Para tanto, ensina Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>:

A norma contém a descrição de uma situação de fato. E uma prescrição daquilo que deve ser, se a situação de fato antes referida se concretizar. Essas descrições estão sempre no plano da abstração jurídica. São prescrições normativas, e delas tomamos conhecimento no estudo das leis, vale dizer, no estudo das normas jurídicas. Já, a realidade fática é algo que está no denominado mundo fenomênico. Dela tomamos conhecimento no dia a dia dos fatos. Independentemente de examinarmos as leis.

Feita a distinção, pode-se afirmar que a hipótese de incidência está para prescrição normativa, assim como o fato gerador está para realidade fática.

A hipótese de incidência, também conhecida como pressuposto de fato, é a descrição normativa do tributo, de uma situação fática que, ao ocorrer, gera obrigação tributária. Ou seja, a partir da concretização fática da hipótese prevista no dispositivo legal, o contribuinte passa a ter o dever jurídico de pagamento do tributo.

Segundo o tributarista, “pode ser a descrição de um fato, de um ato ou negócio jurídico. Em qualquer caso, deve ser sempre entendida como fato, no sentido de que não importa sua apreciação jurídica”.<sup>2</sup>

Por sua vez, o fato gerador é a situação fática que ocorre no mundo fenomênico e é descrita na hipótese de incidência do tributo. Chama-se fato gerador, pois tal fato gera o dever jurídico de pagar o tributo, dando origem à obrigação tributária.

A definição de fato gerador também se encontra no Código Tributário Nacional<sup>3</sup>, em seu art. 114: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 57.

<sup>2</sup> Ibid, p. 58.

<sup>3</sup> BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em 06 jun 2017.

No regime da substituição tributária, a Lei Kandir<sup>4</sup> (LC nº 86/97), no art. 7º, consubstanciou o fato gerador do ICMS no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente (substituído).

### **1.3 Sujeição tributária passiva e responsabilidade tributária por substituição**

Antes de conceituar o instituto da substituição tributária, é necessário identificar a sujeição passiva na obrigação tributária. No CTN, é possível visualizá-la no art. 121.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A leitura do dispositivo permite concluir que os sujeitos passivos da obrigação principal podem ser classificados em contribuinte e responsável tributário.

Não obstante, o CTN, em seu art. 128, prevê o afastamento da responsabilidade do contribuinte mediante disposição legal. Trata-se de uma previsão genérica da substituição tributária, a qual será abordada mais detalhadamente em momento posterior.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A denominação “responsável” abarca o substituto, o retentor e o responsável em sentido estrito. O referido artigo, além de afirmar que a terceiro a lei poderá atribuir responsabilidade

---

<sup>4</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 06 jun 2017.

pelo crédito, exige uma certa vinculação do terceiro ao fato gerador, como por exemplo, que participe do mesmo ciclo econômico.

A classificação da sujeição passiva tributária, segundo Leandro Paulsen<sup>5</sup>, ocorre com a divisão feita pelo Código entre sujeito passivo direto (o contribuinte) e indireto (os demais). O contribuinte é sujeito passivo direto, pois tem relação direta com o fato gerador (art. 121, I, CTN); e o responsável, inclusive o substituto, é sujeito passivo indireto, devido à sua relação indireta com o fato gerador (art. 121, II, c/c art. 128 do CTN).

Apesar de o CTN não ter disciplinado os efeitos da substituição tributária em relação à responsabilidade do contribuinte, o art. 128 disciplinou que a lei pode determinar sua exclusão ou atribuí-la caráter supletivo ao cumprimento da obrigação.

Sobre a importância da figura do substituto legal tributário, na decisão da ADI 1.851/AL, o STF faz uso do ensinamento de Alfredo Becker<sup>6</sup>:

[...] a criação do substituto legal tributário tanto é um fenômeno jurídico perfeitamente normal quanto é um processo técnico de criação do direito utilizado com mais frequência do que se imagina em todos os demais ramos do direito. O sujeito passivo da relação jurídica tributária, normalmente, deveria ser aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. Entretanto, frequentemente, colocar esta pessoa no polo negativo da relação jurídica é impraticável ou simplesmente criará maiores ou menores dificuldades para nascimento, vida e extinção destas relações. Por isso, nestas oportunidades, o legislador como solução emprega uma outra pessoa em lugar daquela e, toda a vez que utiliza esta outra pessoa, cria o substituto legal tributário.

Vale mencionar que na Constituição Federal de 1988 contém disposição autorizadora da “substituição tributária para frente”, em seu art. 150, §7º, que prevê a substituição tributária como antecipação do pagamento ao fato gerador. Pode-se extrair da leitura desse dispositivo que a responsabilidade não pode ser presumida, uma vez que deve estar expressamente prevista em lei.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

---

<sup>5</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

<sup>6</sup> BECKER, Alfredo apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.851/AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 06 jun. 2017.



§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.<sup>7</sup>

Jurisprudencialmente, o STF, no julgamento da RE 194.382-3, referente à substituição no ICMS, elencou os responsáveis da obrigação na substituição tributária: “é responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subsequentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte”<sup>8</sup>.

Ainda, no mesmo julgado de relatoria do Min. Maurício Corrêa, a Suprema Corte, baseando-se no art. 128 do CTN, estabeleceu a distinção entre os diferentes sujeitos passivos (substituto tributário e responsável tributário): “a) substituto é aquele que fica no lugar do contribuinte, afastando a responsabilidade deste; b) o responsável tributário (sucessores e terceiros), solidários ou subsidiários da obrigação, ficam junto ao contribuinte, que conserva a responsabilidade em caráter supletivo”<sup>9</sup>.

Após a contextualização histórica e as conceituações legais e teóricas essenciais à compreensão do instituto, passa-se à sua análise.

#### **1.4 Substituição tributária e ICMS**

O instituto da substituição tributária pode ser utilizado em diversos impostos, como exemplo: os impostos sobre os produtos industrializados (IPI), sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS), sobre as contribuições ao PIS e da COFINS, sobre operações de crédito e seguros, entre outros. No presente trabalho, o enfoque será dado à aplicação do modelo operacional da substituição tributária ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS).

---

<sup>7</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 jun 2017.

<sup>8</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 194.382-3. Relator: Min. Maurício Corrêa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=194382&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

<sup>9</sup> Ibid.

Para Rubens Gomes de Souza<sup>10</sup>, relator geral do projeto do Código Tributário Nacional brasileiro, a substituição é definida como:

Substituição: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa em lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributário: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.

A finalidade precípua do instituto, segundo Paulsen, é: “a figura da substituição tributária existe para atender aos princípios de racionalização e efetividade da tributação, ora simplificando os procedimentos, ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento ou ampliando as garantias de recebimento do crédito”.<sup>11</sup>

Quanto ao ICMS, trata-se de um imposto plurifásico, não cumulativo, cuja hipótese de incidência recai sobre a realização de operações ligadas à circulação de mercadorias. Possui previsão no art. 155, II da Constituição Federal de 1988 e sua regulamentação é feita pela Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96). Em razão de seu caráter plurifásico, sua incidência ocorre em várias fases do ciclo econômico, contudo, na substituição tributária para frente, torna-se monofásico e passa a ser recolhido de uma só vez, antes da ocorrência de seu fato gerador. No âmbito deste tributo, cada Estado decide que mercadorias irão se submeter ao regime da substituição tributária para frente.

Na substituição tributária progressiva a base de cálculo e o fato gerador são presumidos, no entanto, o valor da base de cálculo não é aleatoriamente e unilateralmente arbitrado pela Fazenda. Todos os agentes que fazem parte da respectiva cadeia econômica são convocados para reunirem-se a fim de presumir essas bases de cálculo que irão incidir na substituição tributária. A fixação desses valores é baseada em dados concretos de cada caso, conforme o art. 8º, II, c, da LC 87/96 (Lei Kandir), utiliza-se a margem de valor agregado (MVA).

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...]

---

<sup>10</sup> GOMES DE SOUSA, Rubens. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2 ed. Financeiras, 1954, p.55 apud PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 96.

<sup>11</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 94.

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

[...]

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

A base de cálculo não poderia ser fixada de forma aleatória e unilateral pela Fazenda, pois neste caso estar-se-ia diante de uma pauta fiscal, hipótese que é ilegal na substituição tributária. De acordo com o entendimento jurisprudencial consolidado na Súmula nº 431 do STJ: “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”<sup>12</sup>. (Súmula 431, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010)

A partir do conceito de substituição tributária, sua abrangência e as considerações atinentes à modalidade “para frente”, imprescindível abordar as outras classificações do instituto.

### **1.5 Modalidades da substituição tributária**

A substituição tributária pode ser classificada em três modalidades: a substituição tributária para frente (substituição progressiva), a substituição tributária simultânea (substituição comum) e a substituição para trás (substituição regressiva). Os critérios utilizados para categorizá-las são: o da posição do responsável em relação ao contribuinte no ciclo econômico ou do momento do recolhimento do tributo em perspectiva à ocorrência do fato gerador.

A clássica substituição tributária é a substituição tributária simultânea, também chamada de substituição comum, cujo pagamento do tributo é concomitante à ocorrência do fato gerador.

A substituição tributária para trás ocorre quando há uma protelação do pagamento da exação e a obrigação de reter e recolher o montante devido é transferida do vendedor para o adquirente dos produtos ou serviços. Nesta, não há estimativa de valor, pois o substituto irá

---

<sup>12</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 431. É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal. In: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Súmulas**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT1TEMA0>>. Acesso em 06 jun 2017.

recolher o imposto conforme o valor efetivamente praticado. A modalidade recebe essa nomenclatura em razão de o substituído no ciclo econômico encontrar-se atrás do substituto.

Nessa modalidade de substituição, há uma peculiaridade funcional: o substituído, em regra, é o fornecedor de insumos, como por exemplo, um pequeno agricultor ou pecuarista. Estes não possuem estrutura hábil para realizar o controle contábil, e, por esta razão, o dever de retenção e recolhimento do tributo incide sobre o “próximo” agente da cadeia econômica, aquele que sustenta uma organização empresarial e, portanto, figura como substituto.

A finalidade e vantagem da substituição tributária regressiva de acordo com o STF, no julgamento da ADI 1.851/AL:

[...] o tributo, em vez de ser exigido de centenas ou de milhares de produtores, é recolhido por um só contribuinte, possibilitando uma fiscalização mais simples e eficaz, capaz de evitar a sonegação. Tem por efeito o diferimento do imposto, calculado em razão do pressuposto material já verificado.

O substituído, aí, é geralmente aquele que não é inscrito como contribuinte, que não mantém escrita contábil relativa ao ICMS, o qual, por isso mesmo, não tem como compensar o imposto, que é deduzido do preço dos bens vendidos, com créditos relativos a insumos incorporados ao processo produtivo. Arca ele, portanto, com o tributo relativo à entrada dos insumos e com o devido pela saída dos bens produzidos

Justamente diante dessa evidência é que a substituição tributária regressiva é de ser considerada como uma opção para aqueles contribuintes capazes de manter registro regular de seu movimento operacional e, conseqüentemente, de efetuar a compensação de débitos/créditos, própria do ICMS, que suavizara sua carga tributária.<sup>13</sup>

Por sua vez, a substituição tributária para frente, também conhecida como antecipação tributária, prevista no art. 150, §7º da CF, é o mecanismo de recolhimento de tributo anterior à ocorrência de seu fato gerador.

A antecipação tributária pode atingir o próprio contribuinte ou um terceiro. Quando há a vinculação de terceiro à responsabilidade do pagamento, ocorre uma substituição do sujeito passivo tributário, e, portanto, é correta a atribuição desta figura como “substituição tributária”. Desta forma, é possível identificar duas espécies de antecipação tributária: a antecipação sem substituição, na qual o tributo é exigido ao contribuinte; e a antecipação com substituição, cuja exigência do tributo é atribuída a outro sujeito não contribuinte (terceiro).

---

<sup>13</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.851/AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

Nas palavras de Leandro Paulsen<sup>14</sup>, a definição do conceito de substituição tributária:

[...] a substituição tributária é o instituto de Direito Tributário que consiste na determinação, por lei, à pessoa não contribuinte de determinado tributo (substituto tributário) que, em face de situação de ascendência que ostenta relativamente a contribuinte (substituído) – situação essa que é o pressuposto de fato da regra matriz de substituição –, verifique a ocorrência do fato gerador do tributo, calcule e efetue, com valores retidos ou exigidos do contribuinte e em nome do contribuinte, o pagamento do tributo devido em caráter definitivo ou de montante a título de mera antecipação por conta de tributo que ainda tenha de ser calculado e ajustado pelo contribuinte (valores esses que, não sob pena de ficar o instituto obrigado a responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do montante que tenha deixado de recolher e que tampouco tenha sido pago pelo contribuinte.

Acerca da substituição tributária progressiva, o já mencionado julgado da ADI 1.851/AL dispôs precisamente sobre a finalidade principal do instituto, assim como seu âmbito de incidência:

A substituição progressiva, ou para frente [...] contrariamente à regressiva, tem por contribuintes substituídos, por sua vez, uma infinidade de revendedores do produto, circunstância que dificultaria e oneraria, de maneira acentuada, a fiscalização. Sua prática impede a sonegação sem prejudicar a garantia do crédito tributário, visto que o tributo pelas operações subsequentes, até a transferência da mercadoria ao consumidor final, é recolhido sobre o valor agregado.

Nessa espécie, em vez do diferimento, o que ocorre é a antecipação do fato gerador e, conseqüentemente, do tributo, que é calculado sobre uma base de cálculo estimada.

[...]

Trata-se de regime a que, na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso de veículos e cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontecia até recentemente com os combustíveis, e como acontece com a energia elétrica etc.; razão pela qual só eventualmente poderão verificar-se excessos de tributação.

[...]

Ao fazê-lo, cuidou o legislador de prefixar uma base de cálculo cuja estimativa se aproxime o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor às leis do mercado, para não onerar o contribuinte e tampouco prejudicar o Fisco.

Apresentadas as modalidades de substituição tributária existentes no ordenamento jurídico brasileiro, é importante mostrar a particularidade que envolve a utilização da nomenclatura “substituição tributária” na prática.

---

<sup>14</sup> Ibid, p. 45.

## 1.6 Tecnicidade da nomenclatura

Segundo Marco Aurélio Greco<sup>15</sup>, há uma imprecisão técnica na nomenclatura do instituto da substituição tributária que, de forma mais adequada, deveria ser chamado de antecipação tributária. A expressão “substituição tributária” para a Teoria do Direito Tributário é conhecida como a atribuição de responsabilidade a alguém por dívida alheia.

Não há dúvida quanto à qualificação subjetiva de um terceiro, para fins de atribuição de responsabilidade pelo pagamento de um tributo, que seja válida a denominação legislativa optada, desde que haja algum tipo de vinculação entre o fato gerador ou o contribuinte e o terceiro eleito pela lei. Precisamente, o art. 128 do CTN, conforme já mencionado, regula a responsabilidade tributária por substituição como modalidade de atribuição a terceiro com exclusão do contribuinte.

Todavia, apesar de a expressão “substituição tributária” ter um significado preciso na doutrina, na prática é utilizada para outra figura, na qual o tributo é exigido antes da ocorrência do fato gerador. Isto pode levar a perplexidades e equívocos quando se busca pela “substituição” propriamente dita (tipo de sujeição passiva indireta) e se encontra a figura da “antecipação”.

A utilização na prática da expressão “substituição tributária” como figura de “antecipação” é explicada por Greco<sup>16</sup>:

[...] Como o sujeito passivo a quem a lei atribui o dever de promover o recebimento e o recolhimento do tributo não é o contribuinte (assim definido pelo art. 121 do CTN), passou-se a dizer que este sujeito passivo, que se encontra em fase anterior do ciclo econômico, estava sendo alcançado como “substituto tributário” do contribuinte – o que levou à generalização da utilização da expressão para figura cujo núcleo relevante não está na atribuição de responsabilidade a terceiro (pois isto é amplamente disciplinado pelo Código Tributário Nacional), mas na exigência do tributo por antecipação.

Segundo o autor, a figura que gera controvérsia doutrinária é a da “antecipação” e não a da “substituição”, pois há quem a considere inconstitucional e incompatível com o sistema de

---

<sup>15</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

<sup>16</sup> Ibid, p. 13.

tributação. O instituto da antecipação tributária encontra previsão no art. 150, §7º da CF/88, introduzido pela EC 3/93.

Art. 150. [...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Não obstante, ainda que amplamente utilizada na doutrina e jurisprudência a expressão “substituição tributária” como representativa da “antecipação tributária”, ambas as terminologias serão utilizadas no presente trabalho para designar o recolhimento de tributo com antecipação do fato gerador.

### **1.7 Compatibilidade do regime da substituição tributária às indústrias**

Atualmente a substituição tributária é amplamente utilizada pelas indústrias, porém nem todas são compatíveis com esse mecanismo. Segundo Marco Aurélio Greco<sup>17</sup>, a incompatibilidade pode ocorrer devido à estrutura operacional ou realidade econômica da indústria, de modo a impossibilitar o funcionamento destinado à sua finalidade, qual seja, otimizar a arrecadação e fiscalização do tributo devido, e passar a ser meio indireto de arrecadar tributo não permitido pelo ordenamento jurídico.

Também pode ser verificada a incompatibilidade quando houver reiterada e constante restituição significativa de valores cobrados em excesso. Caso ocorra tal situação, deve ser repensada a aplicação do regime de substituição tributária em determinado setor ou segmento. É o que M. S. Giannini<sup>18</sup> define como “disfunção funcional”, pois a função do instituto não é gerar receita para o Tesouro e sim garantir a eficiência na cobrança de valor efetivamente devido.

---

<sup>17</sup> Ibid.

<sup>18</sup> GIANNINI, M. S. *Diritto Pubblico dell' Economia*. p. 311 apud GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001, p. 39.

Na opinião de Greco<sup>19</sup>, estas hipóteses não evidenciam uma inconstitucionalidade geral do regime. São apenas particularidades que podem levar à inconstitucionalidade do instituto em determinada situação concreta, caso haja incompatibilidade de sua aplicação em conformidade com o modelo constitucional.

### 1.8 Restituição de valores no regime da substituição tributária

Segundo Leandro Paulsen<sup>20</sup>, a substituição tributária pode ocorrer com ou sem restituição do excesso recolhido a maior. Entretanto, o mecanismo de ressarcimento não é um pressuposto de sua existência, mas sim de legitimidade da lei que a instituiu, para que esteja em consonância com o princípio tributário da capacidade contributiva, o qual será abordado posteriormente em capítulo específico.

O mecanismo de ressarcimento de valores recolhidos em excesso encontra previsão no art. 150, §7º da CF.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A hipótese contemplada no §7º do art. 150 da CF é a da não materialização do fato gerador. Neste caso, a Constituição preconiza que a devolução de valores recolhido em excesso seja feita de maneira imediata e preferencial. Seguindo os ensinamentos de Marco Aurélio Greco<sup>21</sup>, a devolução imediata, em si, não quer dizer que deva ser instantânea, mas que seja eficiente, ágil e ocorra em prazo razoável. No dispositivo constitucional não há exigência de lei

<sup>19</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

<sup>20</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

<sup>21</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.



específica para instituir o mecanismo de restituição, uma vez que tal exigência poderia recair em uma restrição ao direito constitucionalmente assegurado.

No entanto, pode ser que haja necessidade de criação de lei específica a depender do mecanismo de restituição que for criado. A exemplo, em tributos plurifásicos como o ICMS e o IPI, a compensação (art. 170, CTN) é inerente ao perfil constitucional do tributo e ao regime da não cumulatividade. Desta forma, na hipótese de haver restituição do excesso através de compensação, esta ocorrerá através de um sistema de créditos e débitos.

Nos tributos em que a compensação não é assegurada pela Constituição, como o PIS e COFINS, será necessário haver lei específica, devido à impossibilidade da compensação e não por exigência do art. 150, §7º da CF/88. A compensação não é possível nesse caso em razão desses tributos não serem plurifásicos, logo não há uma cadeia econômica.

O mecanismo de restituição é desempenhado por meio de ação administrativa, não sendo necessário ingresso em juízo, o que, por consequência, deverá obedecer ao princípio da legalidade geral, previsto no *caput* do art. 37, da CF/88. Portanto, segundo o autor<sup>22</sup>, será necessária lei para realizar a restituição, uma vez que não há ação administrativa sem base legal. A mora na produção de lei que viabilize a devolução não é escusa para não a realizar. Aliás, a inexistência de restituição nos moldes constitucionais contamina de inconstitucionalidade o modelo de substituição tributária como um todo.

Trata-se de uma oneração indevida ao contribuinte, que recai na hipótese de repetição do indébito, cuja obtenção é direito do contribuinte. Por conseguinte, o montante dos valores arrecadados indevidamente deve ser corretamente aferido e restituído à pessoa certa. Tal verificação deve ser por um lado objetiva, quanto à não concretização do fato gerador de maneira integral ou conforme previsto na antecipação; e por outro lado subjetiva, quanto à legitimidade da pessoa a auferir a restituição. Desta forma, segundo Greco<sup>23</sup>, havendo a conjugação dessas verificações torna-se adequado o conceito de “imediato” contido em lei.

É compatível com a garantia constitucional que haja ao Fisco um prazo para que examine a documentação relativa antes da efetiva restituição. Tal prazo é necessário para que o contribuinte não fique a esmo e o mesmo deverá corresponder ao critério da razoabilidade.

---

<sup>22</sup> Ibid.

<sup>23</sup> Ibid.

Greco<sup>24</sup> defende que o prazo, para ser razoável, não deve ser superior a 180 dias, em analogia a termo já previsto constitucionalmente, que era utilizado como condicionante do acesso ao Poder Judiciário (art. 153, §4º, CF/69).

Na Lei de Kandir (LC 87/96) que regulamenta o ICMS, o §1º do art. 10 concede o direito de utilização pelo contribuinte do sistema de compensação no caso de inércia do Fisco por prazo superior a 90 dias.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

A Suprema Corte Brasileira também utilizou o prazo deste artigo no julgamento da ADI 1.851/AL, referente ao antigo entendimento sobre a restituição imediata e preferencial, restritiva à hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido.

[...] representada pela imediata e preferencial restituição do valor do imposto pago (o qual, na conformidade do art. 10, § 1.º, da LC 87/96, deverá ocorrer em noventa dias, sob pena de creditamento do respectivo valor, devidamente atualizado, em sua escrita fiscal) é restrita à hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido.<sup>25</sup>

Não obstante o entendimento do STF acerca da restituição dos valores pagos em excesso tenha mudado, não sendo mais exclusivamente aplicada à hipótese do referido julgado, o prazo do §1º do art. 10 continua válido. Sua aplicação também é adequada à nova interpretação do artigo 150, §7º da CF, derivada do julgamento do RE 593.849/MG, no qual é estendida a garantia à restituição à ocorrência de fato gerador inferior ao presumido. As minúcias dos posicionamentos jurisprudenciais acerca deste mecanismo serão abordadas posteriormente em capítulo específico.

---

<sup>24</sup> Ibid.

<sup>25</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.851/AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

Para Greco<sup>26</sup>, quanto à restituição ser preferencial, divide-se em geral e especial. Preferência geral quer dizer que a devolução dos valores não é uma despesa para o Fisco, mas sim uma anulação de receita recolhida indevidamente; e a especial consiste em haver na antecipação um mecanismo de restituição mais ágil e eficiente de recomposição patrimonial que nas demais hipóteses de restituição. Isto porque, segundo o autor, a existência da antecipação tributária se dá pelo interesse do Fisco em facilitar a arrecadação e fiscalização do tributo e não em arrecadar mais que o devido.

Na hipótese de previsão anterior à ocorrência do fato gerador de valor aquém do efetivamente praticado, o contribuinte estará se locupletando. Entretanto, para o autor<sup>27</sup>, uma vez que a antecipação tributária com ou sem substituição visa atender ao interesse do Fisco, caso a previsão tenha sido inferior ao montante efetivamente praticado posteriormente, este é um risco assumido ao instaurar o regime, e, portanto, não enseja cobrança complementar.

O tributarista<sup>28</sup> sustenta que não se trata de direito adquirido do Fisco o recebimento do valor integral, resultante da aplicação da alíquota sobre o valor efetivamente cobrado ao consumidor final. O direito adquirido, assim como outras garantias constitucionais, é apenas oponível pelo contribuinte em relação ao Estado.

Quanto ao direito adquirido não servir de alegação pelo Fisco, tal entendimento foi firmado pelo STF, em acórdão relatado por Min. Celso de Mello, no julgamento de medida cautelar da ADI/MC 712/DF:

É preciso ter presente que, a partir de razões de ordem histórica e política, foram instituídos em nosso sistema de direito positivo, mecanismos de proteção jurídica, destinados a tutelar os direitos subjetivos do contribuinte em face da atividade tributante do Poder Público.

Esses direitos, fundados em princípios de extração constitucional, somente pelo contribuinte podem ser reclamados, sendo, em consequência, defeso ao Estado invocá-los em desfavor do sujeito passivo da obrigação tributária.<sup>29</sup>

Tratamento diverso é o dado pelo Convênio ICMS 13/97, editado pelo CONFAZ e celebrado por diversos Estados, com a finalidade de “harmonizar os procedimentos a serem

---

<sup>26</sup> Op. cit.

<sup>27</sup> Ibid.

<sup>28</sup> Ibid.

<sup>29</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 712/DF. Relator: Min. Celso de Mello. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346554>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

adotados pelas unidades federadas com referência às normas atinentes à substituição tributária do ICMS”. O Convênio prevê em sua Cláusula Segunda que, tanto no caso de recolhimento de valor em excesso, quanto no recolhimento de valor aquém, não cabe, respectivamente, restituição ou complementação do ICMS à Fazenda. A restituição seria apenas devida na hipótese de não ocorrência do fato gerador. A doutrina entende que essa restrição é uma afronta aos princípios da capacidade contributiva e da tipicidade, como será visto no último capítulo do presente trabalho.

**Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96.**

**O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e do Distrito Federal,** na 85ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Florianópolis, SC, no dia 21 de março de 1997, tendo em vista o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), e considerando o disposto na alínea “a”, inciso III, do artigo 146, no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal e no artigo 10 da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996; considerando o Parecer emitido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 2055, de 3 de dezembro de 1996; considerando a necessidade de harmonizar os procedimentos a serem adotados pelas unidades federadas com referência às normas atinentes à substituição tributária do ICMS, resolvem celebrar o seguinte

**CONVÊNIO**

**Cláusula primeira** A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.

**Cláusula segunda** Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

**Cláusula terceira** Este Convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Florianópolis, SC, 21 de março de 1997.

Não obstante, é logicamente coerente afirmar que, ao aceitar o mecanismo adotado no art. 150, §7º da CF de restituição dos valores cobrados excessivamente, também se aceita o contrário, qual seja, que deva haver complementação ao Fisco em caso de recolhimento de valores aquém do praticado.

A Fazenda Pública defende apenas ser devida a restituição na hipótese de inoccorrência do fato gerador, não tendo cabimento a restituição parcial, conforme interpretação literal do art. 150, §7º da CF. Eventuais diferenças são inerentes ao sistema de recolhimento, pois se trabalha com estimativas, sendo normal que a mercadoria seja vendida por preço superior ou inferior ao que foi previsto. É uma espécie de compensação, na qual haverá ocasiões em que a vantagem será do Fisco e outras em que será do contribuinte.

Para eles, seria incoerente uma demanda de complementação ou de restituição, pois isto anularia as vantagens do sistema de substituição tributária para frente, uma vez que esta consiste na eficiência, celeridade e segurança de arrecadação e fiscalização do tributo pelo Fisco. Se assim o fosse, seria mais vantajoso não haver a antecipação do recolhimento do tributo, visto que seria menos oneroso à Fazenda.

Da mesma forma entendia o STF até o recente julgamento da RE 593.849/MG, de relatoria do Min. Edson Fachin, que mudou o entendimento acerca da matéria. O posicionamento anterior, fixado pela ADI 1.851/AL, era de que o ressarcimento apenas era devido na restrita hipótese de inoccorrência do fato gerador. Em caso de a operação se realizar por um valor menor do que o presumido, não caberia restituição, tampouco compensação, pois o contrário tornaria inviável a aplicação do instituto.

O atual posicionamento da Suprema Corte refuta o argumento de que a restituição em caso de valores pagos a maior inviabiliza o funcionamento da substituição tributária e, portanto, confere garantia ao ressarcimento configurada a hipótese.

Por fim, neste capítulo foram trabalhados o histórico, os conceitos e as modalidades acerca do instituto da substituição tributária, assim como seu mecanismo de restituição, tão importante à sua existência. Tais abordagens são necessárias à análise dos princípios constitucionais inerentes ao instituto e à sua compreensão inserida em um Estado Democrático de Direito.

## CAPÍTULO 2: SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

### 2.1 Princípios constitucionais atinentes ao ICMS e à substituição tributária

Para um melhor entendimento do instituto da substituição progressiva, é preciso compreender os princípios de ordem constitucional e tributária que o orientam, assim como sua correlação e importância para conferir constitucionalidade ao instituto.

A atribuição de competência para criar tributos aos entes federativos é conferida pela Constituição Federal, a partir da qual, no interesse fiscal da arrecadação, é possível ao legislador a criação de mecanismos operacionais que a viabilizem, como por exemplo, a antecipação.

Historicamente, a tributação, em sua origem, era utilizada como instrumento de poder, numa relação de força, através do qual a autoridade exigia de seus submissos (vassalos ou derrotados de guerra) o pagamento de uma espécie de “tributos”.

Apenas no final do século XIX, o Direito Tributário passou por um processo de estruturação e o tributo deixou de ser visto como uma relação de força e passou a ser uma relação de direito. A noção de Estado Democrático de Direito contempla a tributação como uma de suas relações jurídicas obrigacionais, onde figuram credor (Fazenda) e devedor (contribuinte).

A existência de um Estado Social, provedor, somente é possível em um Estado Tributário. Por esta razão, a tributação é uma ferramenta da sociedade e, mesmo havendo mecanismos contra os excessos na tributação, o pagamento de tributos é um dever fundamental das pessoas.

Desta forma, a fim de combater possível tirania do Estado e garantir a democracia, a tributação consta expressamente de diversas declarações de direitos. A criação dos tributos é conferida pela Constituição, através da competência tributária concedida a cada ente da federação, porém tal outorga não é ilimitada.

Como afirma Leandro Paulsen<sup>30</sup>, “com o Constitucionalismo, tem sido levado aos textos constitucionais o estabelecimento da competência tributária de cada Estado e a enunciação de limitações ao poder de tributar”. Na Constituição Federal Brasileira há um capítulo

---

<sup>30</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 30.

especificamente dedicado ao Sistema Tributário Nacional, onde consta o título “Das Limitações ao Poder de Tributar”, referente aos artigos 150 a 152.

Para que os tributos sejam instituídos, é necessário haver previsão em lei, como consta do próprio art. 5º, II da CF, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. No entanto, ao criá-los o legislador tributário deverá observar determinados princípios, além da razoabilidade e da proporcionalidade, para que a tributação não venha a ser instrumento de violação aos direitos e garantias fundamentais.

No caso da substituição tributária, mecanismo operacional de recolhimento de tributo anterior à ocorrência do fato gerador, o legislador também deve respeitar os princípios constitucionais tributários. Como afirma Marco Aurélio Greco<sup>31</sup>:

A grande dificuldade, na verdade, é encontrar um ponto entre dois valores básicos. De um lado, os modelos operativos de exigência fiscal, visando à melhoria da arrecadação (que é um valor protegido pelo ordenamento), e, de outro lado, os valores de proteção ao patrimônio e de garantia do contribuinte, que também são valores protegidos pelo ordenamento constitucional.

Dentre os princípios atinentes à substituição tributária, pode-se identificar os princípios da praticabilidade da tributação, da legalidade, da tipicidade, da vedação ao confisco e da não cumulatividade.

## **2.2 Princípio da praticabilidade da tributação**

A atribuição de competência tributária aos entes federativos confere legitimidade para que estes arrecadem recursos do patrimônio privado para que sejam aplicados aos gastos públicos.

O princípio da praticabilidade, também conhecido como princípio da praticidade, tem como finalidade garantir uma maior eficiência e concretização ao dever constitucional de colaboração com a Administração Tributária. Como o próprio nome sugere, tem relação com a exequibilidade e efetividade das normas constitucionais. Para isto, pode ser necessário que

---

<sup>31</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001, p. 20.

sejam criados mecanismos para tornar viável a aplicação de uma lei, levando à materialização de seu objetivo.

Leandro Paulsen<sup>32</sup>, em síntese da essência do princípio:

As leis que estabelecem as obrigações tributárias necessitam, portanto, fazê-lo de modo que possam ser efetivamente aplicadas, ou seja, que o lançamento e a satisfação do crédito seja viável e que se torne realidade. O sistema tributário tem de ser funcional, praticável, deve concretizar-se no plano dos fatos por medidas práticas que tornem realidade a tributação.

Em lição de Misabel Derzi<sup>33</sup>, contempla-se todo o conceito do princípio em questão:

Praticabilidade [...] significa apenas um nome para designar todos os meios, todas as técnicas usadas para possibilitar a execução e aplicação das leis. Sem execução e sem aplicação, as leis não têm sentido; elas são feitas para serem obedecidas. Por isso a praticabilidade é um princípio constitucional básico, fundamental, embora implícito... o legislador, para tornar viável a aplicação da lei, muitas vezes cria presunções, ficções, padronizações.

Incluída no cenário de medidas que conferem praticabilidade à tributação estão as obrigações atribuídas a terceiros. Por vezes, terceiros, ainda que estranhos à relação jurídica, podem ser instados a realizar alguma atividade relativa à tributação a fim de que esta seja mais simples e eficaz, de sorte a contribuir para a praticabilidade da tributação. Um exemplo de medida de praticabilidade tributária, segundo Misabel Derzi<sup>34</sup>, seria a substituição tributária, uma vez que se trata de um mecanismo operacional que utiliza presunções e ficções e visa conferir maior eficiência à fiscalização e arrecadação do tributo.

Sacha Calmon<sup>35</sup> reconheceu o princípio como pressuposto da substituição tributária, através da análise do instituto à luz do art. 128 do CTN.

Assevera a doutrina majoritariamente que nessa espécie a lei desde logo atribui a uma dada pessoa a responsabilidade básica pelo tributo devido por fato gerador de terceiro. Não há nenhuma transferência de responsabilidade, mas fixação original do debitum na pessoa do contribuinte substituto (em sentido econômico). É ele um devedor original por fato gerador alheio. Hector Villegas, a propósito, chama a esta

---

<sup>32</sup> Op. cit, p. 173.

<sup>33</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário: Segurança Jurídica e Tributação**. In: Revista de Direito Tributário, nº 47. São Paulo: Malheiros, jan-mar/1989, p. 166/179 apud PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 174.

<sup>34</sup> Ibid, p. 175.

<sup>35</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro apud RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição Tributária. **Revista CEJ**, n.3, dez. 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo13.htm>>. Acesso em 06 jun 2017.



figura de "responsável legal tributário" e cuja existência deve-se, já vimos, às exigências da praticabilidade da tributação.

É necessário verificar se a medida adotada, criada a propósito do princípio, não viola princípios constitucionais como por exemplo a legalidade e a capacidade contributiva e também se não é irrazoável nem desproporcional.

O STF se pronunciou sobre a questão no julgamento do RE 603.191/MT, de relatoria da Min. Ellen Gracie:

A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.<sup>36</sup>

As medidas que visam a praticabilidade tributária são direcionadas à otimização do tributo e deve-se ter cautela para que não haja restrições a direitos e garantias, sejam de contribuintes ou de terceiros instados a colaborar com a Administração. Como diz Alessandro Mendes Cardoso, “é a adaptação das medidas tributárias de praticidade aos princípios constitucionais tributários”<sup>37</sup>.

### 2.3 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade tributária advém da expressão em latim “*nullum tributum sine praevia lege*”, que significa que não há tributo sem lei prévia. Encontra previsão no art. 150, I

<sup>36</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 603.191/MT. Relatora: Min. Ellen Gracie. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=603191&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

<sup>37</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. **A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade**. Belo Horizonte, n. 21, ano 4 Maio 2006. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=36066>> Acesso em: 11 fevereiro 2011 apud PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 177.

da CF, o qual enuncia que é vedado aos entes da federação a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça.

Tal princípio, segundo Luciano Amaro<sup>38</sup>, “é informado pelos ideais de justiça e da segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”.

A legalidade tributária não se trata apenas de simples autorização legal de exação. É imprescindível que a própria lei determine todas as características essenciais ao tributo, como a definição detalhada do fato gerador, sua base de cálculo e sujeitos, para que o tributo possa ser corretamente quantificado no caso concreto e se realize conforme a hipótese prevista na lei.

Ademais, a legalidade tributária remete, conseqüentemente, à reserva absoluta de lei, que pressupõe, nas palavras de Alberto Xavier, “a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa”.<sup>39</sup>

A atuação da Administração Pública, no que tange à tributação, deve ser estritamente conforme os pressupostos legais e não de acordo com o juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público. Não há discricionariedade.

Quanto ao instituto da substituição tributária, as normas que o definem possuem autonomia. Por conseguinte, faz-se necessário que seus próprios pressupostos de fato e sujeitos sejam estabelecidos por lei em sentido estrito. A fim de demonstrar este ponto, Ives Gandra da Silva Martins<sup>40</sup> lembra que a atribuição de obrigação à terceiro não pode ser presumida:

[...] esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalina, exposta na lei. Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada ‘de forma expressa.

---

<sup>38</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 111.

<sup>39</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**, p. 17 apud AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 112.

<sup>40</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. 2, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 215-216 apud PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 181-182.

Igualmente, a jurisprudência firmou entendimento de que é necessário haver lei em sentido estrito para que hipóteses de substituição e responsabilidade tributárias sejam constituídas, ao reconhecer que “somente a lei pode criar substituto tributário”<sup>41</sup> e que é “a responsabilidade tributária submetida estritamente à lei”<sup>42</sup>.

## 2.4 Princípio da tipicidade

O princípio da legalidade abarca o princípio da tipicidade, o qual define que o tributo, para que seja exigido, deve conter previsão em lei anterior juntamente aos seus elementos tributários essenciais.

O princípio da tipicidade tributária é direcionado ao legislador e ao aplicador da lei. Aquele, ao formular a lei, deverá defini-la de forma taxativa e completa, abrangendo todas as situações tributáveis; quanto a este, é vedada a interpretação extensiva e a analogia, por serem incompatíveis com a taxatividade. Desta forma, garante-se a segurança jurídica ao contribuinte perante o legislador infraconstitucional e o aplicador da lei.

## 2.5. Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, §1º da CF:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da solidariedade social. Está diretamente relacionado à justiça

---

<sup>41</sup> PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 182

<sup>42</sup> Ibid.

tributária, na qual tributa-se quem tem capacidade econômica para suportar o ônus da tributação e no grau de tal capacidade, de modo que não atinja o mínimo essencial para sobrevivência, tampouco tenha caráter confiscatório.

Em relação à antecipação tributária e o princípio da capacidade contributiva, afirma Hamilton Dias de Souza<sup>43</sup>:

[...] a criação do mecanismo da substituição tributária deverá atender ao princípio da capacidade contributiva, atingindo aquele que tem, efetivamente, condições econômicas para arcar com o ônus do tributo. Não atender ao princípio da capacidade contributiva resultaria não só em desatendimento ao caráter subjetivo do sujeito passivo, mas, também e principalmente, à estrutura e perfil do ICMS, pois o conceito de capacidade contributiva está ligado ao próprio núcleo do fato gerador, já que os impostos devem descrever eventos que sejam manifestações dessa capacidade.

A hipótese de incidência do ICMS é o ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias até o consumo final e a capacidade contributiva nesse tributo deve ser analisada sob a dimensão do ciclo econômico no qual está inserido, através do levantamento de dados específicos, destinados a essa finalidade, em relação a cada mercadoria que esteja submetida ao regime de antecipação tributária.

Trata-se, portanto, de observar e respeitar a capacidade contributiva do ciclo econômico, uma vez que o imposto não poderá ultrapassar a capacidade contributiva verificada no encerramento do ciclo.

## 2.6 Princípio da vedação ao confisco

O ato de confiscar pela Fazenda é retirar da posse do contribuinte seus bens e transferi-los ao Estado. Entretanto, o direito de propriedade é garantia constitucional, previsto no art. 5º XXII e art. 170, II, CF, sendo vedado o confisco.

O princípio, nos moldes tributários, proíbe a atribuição confiscatória a tributo, o que significa que o Fisco não pode, através da pretensão de cobrar tributo, se apossar dos bens do

---

<sup>43</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. **ICMS – Substituição Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 12. São Paulo: Dialética, 1996, p. 18 apud PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 185.

contribuinte. Para que seja legítima, a tributação deve ser feita conforme os limites permitidos pela Constituição.

O princípio da vedação ao confisco é atrelado ao princípio da capacidade contributiva, pois este também tem como finalidade a preservação da capacidade econômica do contribuinte.

Sobre adequação da antecipação tributária ao tributo, o art. 150, §7º da CF/88 prevê que, em caso de não ocorrência do fato gerador presumido, o valor pago a maior deverá ser restituído de forma imediata e preferencial. Esta previsão busca assegurar o princípio da vedação ao confisco, o qual encontra-se disposto no art. 150, IV, da CF/88.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Pode-se extrair da leitura do art. 150, §7º da CF/88 que a antecipação tributária obedece ao princípio do não-confisco, vez que o dispositivo é claro ao contemplar que a restituição de eventuais excessos é devida. Pois do contrário, segundo Marco Aurélio Greco, estar-se-ia diante de “mera técnica de hipótese de arrecadação de tributo [...] utilizada como instrumento indireto de apropriação de parcela do patrimônio individual sem fundamento em norma constitucional de competência tributária”.<sup>44</sup>

Significa dizer que a não devolução do excesso configuraria uma inconstitucionalidade por atribuir à utilização do tributo um efeito confiscatório.

Adentrando às críticas ao instituto da antecipação tributária, Roque Antonio Carrazza entende que o instituto viola o princípio do não confisco ao afirmar que a incerteza que paira sobre a ocorrência concreta do fato tributário, podendo haver o perecimento da mercadoria ou a não realização de operação mercantil, “tributar esta situação de incerteza equivale a confiscar”.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001, p. 63.

<sup>45</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 5 ed revista e ampliada, de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Editora Malheiros, 1999, p. 190.

## 2.7. Princípio da não cumulatividade e o ICMS

Como preceitua a própria CF, em seu art. 155, §2º, I e II, o ICMS é sujeito ao princípio da não-cumulatividade e, em razão de sua posição hierárquica, não pode ter seu alcance diminuído ou anulado por normas infraconstitucionais.

Art. 155. [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Trata-se de uma diretriz imperativa que gera um direito subjetivo ao contribuinte, oponível aos Estados e ao DF, de ter respeitado o princípio da não-cumulatividade no caso concreto. Assim sendo, no pagamento do imposto, na hipótese de lhe ter sido negado o direito de ser deduzido o montante de ICMS devido nas operações ou prestações anteriores, o contribuinte poderá buscar a efetivação de seu direito constitucional à não-cumulatividade.

Conforme lição de Carrazza:

Há, portanto, uma “cumulatividade” no ICMS vedada pela Constituição, que fica inibida pela eficácia jurídica do sistema de compensação nela previsto.

Por meio do princípio da não-cumulatividade do ICMS o Constituinte beneficiou o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (contribuinte de fato), a quem convêm preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária.<sup>46</sup>

O ICMS é um tributo que onera o consumidor final e na substituição tributária nenhum integrante do ciclo econômico irá suportá-lo verdadeiramente. O contribuinte de direito que recolhe o tributo para o Fisco estará se ressarcindo ao embutir no preço da mercadoria o valor pago a título de ICMS.

---

<sup>46</sup> Ibid, p. 198.

O princípio da não-cumulatividade, presente no ICMS, se manifesta através do sistema de compensação, de modo que, em cada operação ou prestação, o montante de tributo devido deve ser abatido nas posteriores, realizadas pelo mesmo ou por outros contribuintes. É um sistema de créditos e débitos presente nos livros de apuração do tributo que visa tornar menos oneroso o valor suportado pelo consumidor.

Ademais, pode-se extrair a interpretação de que o nascimento do direito de crédito independe da efetiva cobrança do ICMS nas operações ou prestações anteriores, basta a incidência das leis do ICMS sobre estas para que a dedução seja devida. Assim, a compensação é obrigatória ao passo que o contribuinte tem direito de solver, no todo ou em parte, as dívidas tributárias previamente determinadas através deste mecanismo.

No que tange à antecipação tributária, para Carrazza<sup>47</sup>, ocorre uma violação ao princípio da não cumulatividade. Segundo seu entendimento, o referido princípio veda a cobrança antecipada do ICMS, uma vez que assegura a atribuição de carga tributária ideal a cada contribuinte em sua respectiva etapa até a entrega da mercadoria ao consumidor final. Logo, o ICMS, em consonância com o princípio da não cumulatividade, garante ao contribuinte o aproveitamento dos créditos do imposto incidente nas operações precedentes.

Ocorre que, para o autor, no regime em questão, as empresas são compelidas ao pagamento do ICMS devido nas operações posteriores, ou seja, na prática às empresas distribuidoras não lhes é dada a oportunidade de beneficiar-se do crédito conferido pelo princípio da não cumulatividade.

O STF refuta a arguição de ofensa ao princípio da não cumulatividade, no julgamento do RE 213.396/SP, de relatoria do Min. Ilmar Galvão, no qual reafirma-se a constitucionalidade da substituição tributária para frente, sob os seguintes argumentos:

Por igual se mostra descabida a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, se no preço do produto passado do industrial para o varejista, não se embute mais do que se embutiria na hipótese de tratar-se de operações regulares, seja, o tributo devido pela saída do bem do estabelecimento do industrial, mais a parcela incidente sobre o valor acrescido até sua entrega ao consumidor final.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup> Ibid.

<sup>48</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 213.396. Relator: Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

Em suma, este capítulo foi destinado à importância da tributação e de sua existência ser compatível com os princípios constitucionais em Estado Democrático de Direito. Também foi estabelecida a relação entre alguns destes princípios com o instituto da substituição tributária, com uma breve exposição das críticas feitas pelos doutrinadores, que serão abordadas com mais detalhes no próximo capítulo.



### CAPÍTULO 3: QUESTÕES DOUTRINÁRIAS E JURÍDICAS

#### 3.1 Argumentos doutrinários críticos e favoráveis ao instituto da substituição tributária

Neste capítulo, não se pretende esgotar todos os argumentos favoráveis e contrários ao instituto, pois trata-se de uma discussão extremamente extensa. Serão abordados alguns dos principais argumentos doutrinários acerca do instituto, assim como a trajetória dos entendimentos jurisprudenciais da Suprema Corte acerca do instituto.

Dentre as modalidades de substituição tributária, a “para frente”, cujo recolhimento do tributo se dá anteriormente à ocorrência do fato gerador, é a que gera mais polêmicas. O instituto da substituição tributária, ainda que constitucionalmente validado pelo STF, é objeto de diversas divergências doutrinárias e rejeitado por diversos autores, como Roque Antonio Carrazza, Geraldo Ataliba, Hugo de Brito Machado, Hamilton Dias de Souza, Luciano Amaro, Ives Gandra da Silva Martins, entre outros.

Segundo o tributarista Hugo de Brito Machado<sup>49</sup>, um de seus críticos, o instituto possui como uma de suas pretensas vantagens facilitar o controle da arrecadação. Todavia o direito à restituição dos valores pagos a maior lanem sempre é respeitado pelo Fisco, além de ser um mecanismo extremamente burocratizado e de difícil administração, que gera diversos atritos entre o Fisco e o contribuinte.

Roque Antonio Carrazza<sup>50</sup>, em uma de suas obras, discorre sobre a inconstitucionalidade da substituição tributária para frente, sendo um de seus argumentos sobre a impossibilidade lógica de haver substituição de sujeito passivo em obrigação que sequer existe.

Ademais, o autor argumenta que a Constituição veda a tributação de fatos de provável ocorrência e, para que o mecanismo funcione corretamente e consoante ao princípio da segurança jurídica, é necessário que se pautem em fatos concretamente ocorridos e jamais em fatos futuros, de ocorrência incerta.

---

<sup>49</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 297-298.

<sup>50</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 5 ed revista e ampliada, de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Editora Malheiros, 1999, p. 177-187.

Para Carrazza, a Emenda Constitucional 3/93 que incluiu o §7º ao art. 150 da CF/88 é inconstitucional:

Ora, o art. 1º da EC 3/93 é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponível.

É sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, ‘cláusula pétrea’, e, nessa medida, não poderia ter sido amesquinhado por emenda constitucional (cf. art. 60, §4º)

Evidentemente, a inconstitucionalidade perdura, mesmo ‘assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido’. De fato, a eventual recomposição do dano não restabelece o primado da segurança jurídica, que, aliás, resta irremediavelmente atropelado só com a tributação de fato que ainda não ocorreu (mesmo que, depois, ele realmente aconteça).<sup>51</sup>

Sob os argumentos de que a substituição tributária viola a segurança jurídica e, conseqüentemente, direitos e garantias individuais, atingindo cláusula pétrea, o autor faz sua crítica ao instituto, mas não a exaure neste ponto.

O tributarista<sup>52</sup> vai além e censura a delegação de competência para disciplinar sobre substituição tributária feita pela Lei Kandir (LC 87/96), em seus artigos 5º e 6º, à lei ordinária de cada unidade federativa. Segundo o autor, tal competência seria privativa de lei complementar, conforme disposto no art. 155, §2º, XII, *b*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

b) dispor sobre substituição tributária;

<sup>51</sup> Ibid, p.177.

<sup>52</sup> Ibid.

Segundo interpretação do autor, a substituição tributária não poderia ser objeto de delegação, em razão das competências concedidas pela CF não serem passíveis de transferência, nem total, nem parcial.

Ademais, o autor critica o art. 10 na Lei Complementar 87/96, que disciplina sobre a restituição, ao argumentar que esta seria distinta daquela “imediata e preferencial” prevista na CF.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Conforme leitura do dispositivo, apenas após o prazo de 90 dias do pedido de restituição é que o contribuinte poderá recuperar o valor recolhido indevidamente a título de imposto, através de créditos em sua escritura fiscal. Para o tributarista, o cerne do problema é que nem desta maneira ocorre a restituição imediata e preferencial dos valores recolhidos indevidamente, “já que o contribuinte sempre estará sujeito ao resultado hipotético confrontos de débitos e créditos (§2º, do art. 10) ”.<sup>53</sup>

Isto leva à conclusão de que o referido artigo não garante a restituição ao contribuinte, tão somente o direito de lançamento na escritura dos créditos referentes ao ICMS recolhido indevidamente. Estes créditos serão utilizados pelo contribuinte, quando houver necessidade, através de um mecanismo de compensação, a fim de saldar seus débitos de ICMS.

A crítica feita por Carrazza é a de que esse sistema de compensação pode ser falho, uma vez que a utilização destes créditos é demorada ou até mesmo inviável. Como solução, propõe

---

<sup>53</sup> Ibid, p. 183.

que a restituição “há de ser em dinheiro, independentemente do preenchimento de outros requisitos, como por exemplo, haver débitos de ICMS a pagar”.<sup>54</sup>

Quanto à atribuição do instituto da substituição tributária a figura de empréstimo compulsório, em razão de sua cobrança ocorrer antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Consequentemente, atribuem-no inconstitucionalidade, pois somente a União pode instituir o referido empréstimo, através de lei complementar. Para Antônio de Pádua, este argumento é improcedente:

[...] o que caracteriza o empréstimo compulsório não é a exigência de pagamento antes da ocorrência do fato gerador, mas a promessa de restituição. A quantia paga pelo substituto tributário não é restituível, não havendo confundi-la com a devolução referida no § 7º do art. 150 da E.C. n. 3/93 que, caso não se realize o fato gerador presumido, assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga. Ou seja: pressuposto da devolução, no empréstimo compulsório, é que tenha ocorrido o seu fato gerador e, na substituição para frente, exatamente o contrário: falta de concretização da sua hipótese de incidência.<sup>55</sup>

Por fim, também segue a mesma linha de entendimento, Marco Aurélio Greco, ao afirmar que a substituição tributária não se confunde com empréstimo compulsório. Para o autor, esta figura possui natureza diversa, pois se trata de exigência anterior à constituição do crédito tributário, de origem no momento da ocorrência do fato gerador, com a perspectiva de restituição futura. Nas palavras do tributarista, a distinção das figuras:

Quanto ao tema do empréstimo compulsório cumpre distinguir duas questões: (a) a natureza da antecipação não é a mesma do empréstimo compulsório, com ele não se confunde; (b) a circunstância de haver devolução do excesso não transforma uma figura na outra, salvo se, por uma disfunção funcional, a existência de excessos constantes e significativos vier a se transformar em meio indireto de geração de receita para ser futuramente devolvida, hipótese em que haverá efetiva inconstitucionalidade. Ou seja, o modelo de antecipação não é o mesmo modelo do empréstimo compulsório; eventual distorção no seu uso pode vir a acarretar efeito idêntico ao do empréstimo compulsório, hipótese em que estará configurada uma inconstitucionalidade se não estiverem atendidas, estritamente, todas as exigências constitucionais para a instituição desta figura. Mas a circunstância de poder ocorrer distorção no uso de uma figura não é suficiente para afirmar que ela, em si, tenha natureza da outra.<sup>56</sup>

<sup>54</sup> Ibid, p. 186.

<sup>55</sup> RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição Tributária. **Revista CEJ**, n.3, dez. 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo13.htm>>. Acesso em 06 jun 2017.

<sup>56</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001, p. 54.

Esse argumento foi utilizado na fundamentação da decisão do RE 213.396/SP, de relatoria do min. Ilmar Galvão, na qual foi reconhecida a constitucionalidade do regime da substituição tributária “para frente”.

### **3.2 Críticas ao instituto relacionadas a princípios constitucionais tributários**

Além das críticas à estrutura e legislação da substituição tributária, há também críticas direcionadas à essência do instituto, seu conteúdo material, mais precisamente a supostas violações de princípios constitucionais tributários. Os críticos argumentam que este mecanismo de recolhimento antecipado de tributo viola diversos princípios e garantias assegurados constitucionalmente.

Por outro lado, seus defensores rebatem tais argumentos ao alegarem que o instituto é constitucional, não obstante existam circunstâncias que possam vir a contaminá-lo de inconstitucionalidade.

Em razão de haver muitas opiniões divergentes, para uma melhor organização e compreensão, a abordagem das críticas e argumentos favoráveis será separada em subtópicos.

#### **3.2.1 Argumentos críticos**

Quanto ao princípio da legalidade, Luciano Amaro<sup>57</sup> entende que o instituto da antecipação tributária e seu mecanismo de restituição representam uma negação aos pressupostos do princípio da legalidade tributária e a outros constantes ao capítulo dos limites ao poder de tributar. Isto porque o princípio da legalidade enuncia que deve haver prévia definição legal do fato gerador que, se e quando ocorrer, dará origem ao tributo. E na antecipação tributária há uma inversão deste quadro, uma vez que é possível que a lei autorize a exigência do tributo sem a ocorrência do fato gerador.

Diretamente relacionado ao princípio da legalidade, está o princípio da tipicidade. Sobre este, Roque Antonio Carrazza afirma que há violação no mecanismo de antecipação tributária. Isto porque ao contribuinte é exigido o pagamento do tributo antes da ocorrência do fato

---

<sup>57</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

gerador, o que atinge, inclusive, a segurança jurídica do mesmo. Conforme o autor, em sua crítica, a segurança jurídica resta comprometida quando se utiliza a substituição tributária para frente. Eis o raciocínio que embasou determinada conclusão:

O ‘princípio da tipicidade’ impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nascer por vontade da lei.<sup>58</sup>

Por fim, em relação ao princípio da capacidade contributiva, Carrazza<sup>59</sup> critica o instituto ao relacionar sua incidência no recolhimento do ICMS. Em razão deste ser um imposto que onera o consumidor final, por efeito, no regime da substituição progressiva, através da cobrança do tributo por antecipação onera-se alguém que não é o consumidor final; mas sim o substituído, intermediário entre o substituto e o consumidor final. O fato de onerar outrem que não o consumidor final, implicaria em violação do art. 145, §1º da CF/88, que dispõe sobre o princípio da capacidade contributiva como informador dos impostos.

### 3.2.2 Argumentos favoráveis

Inicialmente, em defesa do instituto da substituição progressiva, as palavras do ex-ministro Antônio de Pádua<sup>60</sup> resumem sua finalidade essencial:

A sua adoção constitui exigência da sociedade moderna, visando à aplicação do princípio da praticabilidade da tributação. Apoia-se, aqui e alhures, em dois valores básicos: necessidade de evitar a evasão fiscal (segurança fiscal) e de assegurar recursos com alto grau de previsão e praticabilidade (certeza fiscal).

Entre seus defensores também estão Sacha Calmon Navarro Coelho, Heron Arzua, Marco Aurélio Greco, entre outros.

<sup>58</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 5 ed revista e ampliada, de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Editora Malheiros, 1999, p. 188.

<sup>59</sup> Ibid.

<sup>60</sup> RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição Tributária. **Revista CEJ**, n.3, dez. 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo13.htm>>. Acesso em 06 jun 2017.

Em relação às críticas feitas ao instituto, Marco Aurélio Greco<sup>61</sup> entende que a relação entre o princípio da legalidade e a antecipação tributária está vinculada ao mecanismo de restituição, previsto no art. 150, §7º, que busca coibir a oneração além do devido de tributo recolhido antecipadamente. Esse mecanismo de devolução de valores pagos a maior, realizado por meio de ação administrativa, por consequência, deverá obedecer ao princípio da legalidade geral, como dito anteriormente, um dos princípios basilares da Administração Pública.

A respeito, Greco afirma: “Vale dizer: existindo, em concreto, um mecanismo eficiente de recomposição do excesso indevidamente recebido, e desde que este mecanismo satisfaça as exigências da legalidade geral, o preceito constitucional estará atendido”.<sup>62</sup>

E também em sustentação de Marco Aurélio Greco, o autor refuta os argumentos de inconstitucionalidade do instituto quanto à violação aos princípios da legalidade e tipicidade, assim como à cláusula pétrea.

Em nenhum destes planos está configurada uma inconstitucionalidade pela inclusão do §7º ao art. 150 da CF de 1998 pela Emenda Constitucional 3, de 1993. Não há violação à legalidade (que a Constituição Federal arrola dentre as limitações constitucionais), pois é o próprio §7º que inicia exigindo “lei” para dispor sobre a figura: não há violação à tipicidade, pois esta (quaisquer que sejam a conformação e a amplitude que se lhe dêem) será atinente à competência específica de cada tributo, não sendo ferida pela antecipação. Obrigação tributária não é cláusula pétrea; obrigação é modelo operacional de aplicação do tributo; e nem mesmo é o único possível. Em suma, não consigo identificar qual cláusula pétrea teria sido atingida pelo §7º, introduzido ao art. 150 pela Emenda Constitucional 3, de 1993.<sup>63</sup>

Diante da exposição argumentativa do tributarista, faz-se necessário contextualizar que a substituição tributária é um tipo de modelo operacional de arrecadação do tributo. E a obrigação tributária mencionada na citação também o é, entretanto, esta tem origem no momento da ocorrência do fato gerador como prevista na hipótese de incidência legal.

A cláusula pétrea em questão é a da competência tributária conferida aos entes federativos para instituir, fiscalizar e cobrar tributos, a qual não é violada através da criação de um modelo operacional que visa facilitar a arrecadação e fiscalização do tributo.

---

<sup>61</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

<sup>62</sup> Ibid, p. 32.

<sup>63</sup> Ibid, p. 42-43.

Ainda a respeito do princípio da legalidade, o tributarista Heron Arzua também sustenta posição favorável ao comparar a substituição tributária com o mecanismo de recolhimento de outros tributos:

[...] desde o início de vigência do ICMS (1967), a substituição tributária foi adotada para certas mercadorias, tais como cigarros e bebidas. À época não houve qualquer contestação quanto à constitucionalidade desse método de arrecadação. A alegação de que haveria cobrança do tributo antes da ocorrência do fato gerador, demonstrava-se que praticamente todo o sistema normativo tributário brasileiro assim era concebido. Inúmeros impostos e taxas estabelecidos nas leis federais, estaduais e municipais eram cobrados antes do fato impositivo respectivo. O imposto de transmissão inter vivos deve ser pago antes da lavratura da escritura pública de compra-e-venda, a qual há de ser levada ao registro imobiliário, este sim o fato gerador do imposto já pago. O imposto de exportação é exigido antecedentemente à saída do bem exportado, saída essa que é o suporte de incidência do tributo. O imposto de renda das empresas é normalmente cobrado antes da configuração da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos. A taxa judiciária e as custas judiciais devem ser pagas, na maioria dos casos, previamente ao ajuizamento da petição inicial de qualquer ação, antes, portanto, da prestação do serviço público que lhes dá causa. As taxas de polícia, em geral, também são cobradas anteriormente ao efetivo exercício do poder de fiscalização. E assim por diante.<sup>64</sup>

Quanto à violação do princípio da capacidade contributiva, Greco estabelece que é necessário haver cautela com certos limites:

Haverá violação ao princípio da capacidade contributiva se, em sua aplicação concreta, a legislação e os atos infralegais transformarem a exigência em ônus que extrapole a capacidade manifestada pelo pressuposto de fato do tributo (por exemplo, exigindo, em caráter definitivo, maior imposto do que resultante da alíquota sobre a base de cálculo do imposto na operação a consumidor final).<sup>65</sup>

A atribuição de caráter definitivo ao imposto exigido no regime de substituição tributária foi exatamente o entendimento que resultou do julgamento da ADI 1.851/AL pelo STF. Este já foi superado pela recente decisão oriunda da RE 593.849/MG, ambas as decisões serão abordadas no próximo tópico, referente à jurisprudência.

Em relação ao princípio da não-cumulatividade, este também serviu como embasamento de crítica ao instituto por Roque Antonio Carrazza, mencionada no tópico 2.7, pertencente ao capítulo dedicado à conceituação dos princípios. Trata-se de um dos argumentos mais expressivos, uma vez que no mecanismo da substituição tributária, impostos plurifásicos como

---

<sup>64</sup> ARZUA, Heron apud RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição Tributária. **Revista CEJ**, n.3, dez. 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo13.htm>>. Acesso em 06 jun 2017.

<sup>65</sup> Op. cit, p. 84.



o ICMS e o IPI, conseqüentemente não cumulativos, transformam-se em monofásicos, incidentes em uma única fase. A respeito dessa crítica, Sacha Calmon afirma que:

[...] a existência de ‘fatos geradores supostos’ por presunção legal depende do tratamento jurídico que se dê à questão. O princípio da não-cumulatividade, por si só, não lhe é impeditivo [...] nos impostos sobre valores agregados, a técnica da não-cumulatividade está a serviço da antecipação do imposto, devendo cada elo da cadeia-de-vinculação econômica ‘adiantar’ o imposto incidente sobre o valor que precisamente acrescentou ao preço do bem ou serviço. O verbo adiantar está sendo utilizado para expressar o fenômeno da translação do ônus fiscal. Nos impostos sobre o consumo, não-cumulativos, plurifásicos, cada agente econômico a um só tempo adianta o imposto e o repassa pela mecânica dos preços ao elo seguinte e, por conseguinte, até o consumidor final, que paga toda a carga, exatamente por ser esta a última do ciclo fiscal.<sup>66</sup>

Ademais, a própria Constituição Federal, ao tratar sobre a não-cumulatividade do ICMS, em seu art. 155, § 2º, I e II, leva à conclusão de que a exigência do tributo incide em cada operação. A finalidade do referido artigo é apenas garantir a não cumulatividade.

Jurisprudencialmente, o STF, no recente julgamento do RE 593.849/MG, de relatoria do Min. Edson Fachin, ao delinear o histórico do instituto, utiliza como referência o emblemático precedente do RE 213.396/SP, a fim de destacar a coerência e afastar objeções a respeito do instituto da substituição tributária e os princípios constitucionais tributários.

[...] muito se tem discutido sobre a natureza jurídica da substituição, anotando Héctor Villegas que as realidades legislativas conduzem a que o jurista tributário não tenha, às vezes, outro remédio senão ser pragmático. Além da finalidade arrecadatória, permite o instituto seja alcançada maior justiça fiscal, pela distribuição equitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação.

Por meio dele, a obrigação tributária é transferida àquele contribuinte que melhores condições oferece para o seu cumprimento, isto é, para o contribuinte de fato o que houver pago, como parcela do preço.

Não há falar-se, portanto, em violação do princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. Esse é que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade contributiva do consumidor é que é considerada.

Por igual se mostra descabida a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, se no preço do produto passado do industrial para o varejista não se embute mais do que se embutiria na hipótese de tratar-se de operações regulares, seja, o tributo devido pela saída do bem do estabelecimento do industrial, mais a parcela incidente sobre o valor acrescido até sua entrega ao consumidor final.

---

<sup>66</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro apud RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição Tributária. **Revista CEJ**, n.3, dez. 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo13.htm>>. Acesso em 06 jun 2017.

De outra parte, cumpridos se acham, na substituição tributária, os princípios da legalidade e da tipicidade, conforme acima restou demonstrado, instituído que foi o regime, no Estado de São Paulo, por lei, com observância das normas ditadas pela Constituição e pela lei complementar que a regulamentou, com exaustão de todos os aspectos legitimadores da exação, com especificidade tão-somente quanto ao fato gerador e à respectiva base de cálculo, que serão adiante apreciados.

Quanto ao confisco, não é difícil demonstrar a impossibilidade de sua ocorrência, tendo em vista o reembolso, pelo substituto, do imposto pago, quando do recebimento do preço das mãos do substituído; reembolsando-se esse, de sua vez, ao receber o preço final das mãos do consumidor. [...] a presunção do fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, das mãos do substituto.<sup>67</sup>

Finalmente, analisada e superada a questão principiológica e constitucional da substituição tributária, tanto doutrinariamente, quanto jurisprudencialmente, passa-se à abordagem da questão do mecanismo de restituição de valores recolhidos em excesso.

### 3.3 Posicionamentos do STF referentes ao mecanismo de restituição

Apesar das divergências doutrinárias em torno da constitucionalidade do regime, essa questão permanece consolidada jurisprudencialmente: o STF reconhece o instituto da substituição tributária como constitucional. A constitucionalidade do instituto foi reconhecida pelo STF desde 2000, no julgamento RE 213.396, de relatoria do min. Ilmar Galvão, nos termos da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. CONVÊNIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XII E §4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89.

O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88.

Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade dos estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens.

<sup>67</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 213.396. Relator: Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 06 jun. 2017 apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência despida de fato gerador.

Acórdão que se afastou desse entendimento.

Recurso conhecido e provido.<sup>68</sup>

A constitucionalidade do instituto foi reanalisada e novamente chancelada através do julgamento do RE 266.602/MG<sup>69</sup>, de relatoria da min. Ellen Gracie. A ministra relatora se baseou em julgado anterior da Corte (RE 213.396), o qual reconheceu não haver nenhuma restrição constitucional ao regime de substituição tributária.

Não obstante, o entendimento quanto à aplicação do mecanismo de restituição de valores em excesso sofreu relevantes alterações pela jurisprudência. Recentemente, no ano de 2016, o STF mudou seu parecer sobre o mecanismo de restituição da substituição tributária. A Suprema Corte passou a reconhecer como devida a garantia de devolução de valores pagos em excesso pelo regime da substituição tributária.

O posicionamento anterior, constante à ADI 1.851/AL, teve por objeto a cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97 e os §§ 6º e 7º do art. 498 do Decreto nº 35.245/91 do Estado de Alagoas. O julgamento resultou na seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6º E 7º DO ART. 498 DO DEC. Nº 32.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1º E DO DEC. Nº 37.406/98), DOO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7º DO ART. 150 DA CD (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO.

Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, INC. 2º),

Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar.

A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o §7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o

<sup>68</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 213.396. Relator: Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

<sup>69</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 266.602/MG. Relatora: Min. Ellen Gracie. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=266602&classe=RE-ED&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.

A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, proporcionando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.<sup>70</sup>

A decisão oriunda deste julgado firmou paradigma ao declarar constitucional a cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, o que culminou no entendimento pela impossibilidade de devolução na hipótese de ocorrência do fato gerador em valor inferior ao presumido. Neste caso, rejeitaram-se tanto a restituição dos valores pagos a maior, quanto o mecanismo de compensação destes valores, sob o argumento de que anulariam as vantagens do instituto e inviabilizariam seu funcionamento. A restituição apenas era possível na estrita hipótese de inoccorrência do fato gerador.

**Cláusula segunda** Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

Eis a linha argumentativa que o STF seguiu para embasar este entendimento:

**O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, de outra parte, conquanto presumidos não se revestem de caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido.** Assim, não há falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer de parte do Fisco, quer

<sup>70</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1.851/AL. Relator: Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade.

Por isso mesmo, a salvaguarda estabelecida na Constituição em favor deste último, representada pela imediata e preferencial restituição do valor do imposto pago (o qual, na conformidade do art. 10, § 1º, da LC 87/96, deverá ocorrer em noventa dias, sob pena de creditamento do respectivo valor, devidamente atualizado, em sua escrita fiscal é restrita à hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido.

**Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático,** porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, ele propicia maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.

**Não seria, realmente, de admitir que,** diante desses efeitos práticos, decisivos para a adoção da substituição tributária, **viesse o legislador a criar mecanismo capaz de inviabilizar a utilização do valioso instituto, como a compensação de eventuais excessos ou faltas,** em face do valor real da última operação, determinando o retorno da apuração mensal do tributo, prática que justamente teve o escopo de obviar.<sup>71</sup>

Portanto, o cerne da decisão que gerou o precedente está na atribuição de caráter definitivo ao fato gerador presumido e não provisório, uma vez que a base de cálculo teria sido definida em lei, através de expressa previsão constitucional. Esta hipótese não comportaria restituição ou complementação do valor pago a título de imposto, salvo na hipótese de não realização do fato gerador.

A mudança desse paradigma ocorreu com a decisão do julgamento do RE 593.849/MG, de relatoria do Min. Edson Fachin, que alterou parcialmente o precedente da Suprema Corte no que tange ao mecanismo de restituição no regime da substituição tributária. Eis sua ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

---

<sup>71</sup> Ibid. (Grifo nosso).

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, *in fine*, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.

8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.<sup>72</sup>

A Suprema Corte firmou o entendimento de que a cláusula de restituição constante ao art. 150, §7º da CF/88 abarca todas as hipóteses em que o fato gerador não tenha se concretizado como o presumido, antecipadamente tributado. Houve uma modulação de efeitos para que a recente decisão atinja apenas as ações judiciais futuras e aquelas em andamento submetidas à sistemática da repercussão geral.

Neste julgado, refuta-se a alegação apresentada na ADI 1.851/AL de que a restituição em caso da operação posterior à cobrança se realizar em valor inferior ou superior ao presumido inviabilizaria o instituto da substituição tributária progressiva, no sentido de que se retornaria ao regime de apuração mensal do tributo. Para tanto, argumentou-se que o princípio da praticidade (ou da praticabilidade), inerente ao instituto, não pode se sobrepor aos demais direitos e garantias assegurados constitucionalmente, sob a escusa de otimizar o funcionamento

---

<sup>72</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2017. (Grifos do autor)

do regime. Nesse sentido, o ministro relator utiliza a opinião técnica do *Parquet* para fundamentar seu argumento:

A praticidade constitui a *ratio essendi* da norma inscrita no §7º do art. 150 da CF. Não se pode por mecanismo de simplificação de arrecadação tributária deixar em segundo plano os direitos e garantias dos contribuintes. A ordem é diametralmente oposta: a praticidade somente se sustenta enquanto não violados direitos e garantias dos contribuintes.

A padronização não pode se distanciar muito da realidade, de modo a criar distorções como nesta. A diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, quando apartada sobremaneira da realidade a que lhe empresta, gera distorções no tributo, alterando o seu aspecto material. Daí não ser possível se ter como definitiva a base de cálculo arbitrada por critérios de estimativa (presunção relativa e não absoluta). (fl. 368) <sup>73</sup>

O princípio da praticidade deve respeitar os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, sendo papel do Poder Judiciário tutelar situações como esta que ultrapassam a razoabilidade. Desta forma, nos dizeres de Misabel Derzi<sup>74</sup>:

O princípio da praticidade, que se utiliza de presunções, tipificações, pautas e plantas de valores, informa a aplicação da lei em massa. Mas ele não pode afastar o Poder Judiciário do cumprimento de seu papel institucional, que é o dever de prover a justiça individual, caso a caso. Na substituição tributária progressiva, por exemplo, em face do contribuinte que demonstre ter arcado com tributo a maior, seja porque não se realizou o fato gerador futuro, seja porque a base de cálculo foi superestimada pela Administração Tributária, o juiz deve fazer justiça no caso concreto, admitindo sempre tratar dos casos marginais para colher o direito fundamental à tributação de acordo com a capacidade contributiva.

A partir da leitura do art. 150, §7º da CF, que trata do mecanismo de restituição, é possível vislumbrar a existência de um conflito no que tange à justiça fiscal, quanto ao locupletamento ilícito, e à segurança jurídica, relativa à dimensão material do fato gerador.

---

<sup>73</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

<sup>74</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.) **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 189-190 apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

Quanto à justiça fiscal, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta, tal como seria na hipótese de o fato gerador presumido possuir caráter definitivo, incompatível com a realidade do ciclo econômico.

Ademais, conforme mencionado anteriormente, no tópico 1.8, a legitimidade do instituto da substituição tributária é atribuída a sua cláusula de restituição. E esta também abarca a hipótese do fato gerador presumido ser diverso do efetivamente ocorrido, de modo que o excesso configura indébito. Como fundamento, o ministro relator da decisão utiliza a lição de Marco Aurélio Greco<sup>75</sup>:

[...] O sentido do dispositivo constitucional é claramente o de proteger o contribuinte contra exigências maiores do que as que resultam da aplicação do modelo clássico do fato gerador da obrigação tributária. **Não há uma autorização constitucional para cobrar mais do que resultaria da aplicação direta da alíquota sobre a base de cálculo existente ao ensejo da ocorrência do fato legalmente previsto (fato gerador).**

**Antecipa-se o imposto devido; não se antecipa para arrecadar mais do que o devido.** Portanto, a devolução é de rigor sempre que o fato não se realizar ou, realizando-se, não se der na dimensão originalmente prevista. O excesso tem natureza de uma cobrança indevida, e a Constituição não está legitimando o indébito.

A interpretação restritiva do §7º do art. 150, da CF/88, que visa legitimar a não restituição do excesso recolhido, recai em uma injustiça fiscal incompatível com os princípios e garantias assegurados em um Estado Democrático de Direito, além de frustrar as expectativas oriundas da relação de confiança entre o contribuinte e o Fisco. Logo, a devolução do excesso se coaduna com o princípio da vedação ao locupletamento sem causa.

Em relação à segurança jurídica, em referência ao professor Humberto Ávila, o princípio da segurança jurídica é um dos corolários do Estado Democrático de Direito e estabelece um dever de busca pela atuação do Poder Pública pautada na estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade. Portanto, a atividade estatal não pode frustrar as legítimas expectativas protegidas constitucionalmente.

---

<sup>75</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária: antecipação do fato gerador**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 31 apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2017. (Grifos do autor)



A solução atribuída pelo julgado ao mecanismo de restituição na substituição progressiva, em conformidade com o princípio da segurança jurídica, seguiu a lição do professor João Eduardo Soares de Mello<sup>76</sup>:

A descoincidência entre o valor real (efetiva operação realizada entre o substituído e o consumidor) e o valor presumido (anterior situação existente entre substituto e substituído) caracteriza uma base de cálculo fictícia, resultando num ICMS fictício, que não pode prevalecer diante dos princípios da segurança e certeza do crédito tributário, indispensáveis no caso de intromissão patrimonial.

Por fim, perante a tensão entre justiça fiscal e a segurança jurídica, concluiu-se pela interpretação constitucionalmente adequada do art. 150, §7º, da CF, de sorte a garantir a devolução proveniente da cláusula de restituição do excesso.

Nesse sentido, o RE 593.849/MG fixou a seguinte tese que mudou o paradigma em relação ao mecanismo de restituição da substituição tributária progressiva:

De acordo com o art. 150, §7º, *in fine*, da Constituição Federal, há o direito à restituição do imposto pago antecipadamente sempre que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente, o que se dá nas hipóteses em que o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta daquela tributada na etapa inicial do ciclo produtivo.

O recente julgado mostrou-se mais coerente com o sistema constitucional tributário do que seu precedente sobre o tema. Foi atribuída uma interpretação constitucional ao art. 150, de sorte a respeitar o conjunto principiológico da Constituição Federal e a axiologia da tributação em um Estado Democrático de Direito.

Foi observado o princípio da capacidade contributiva, de modo a conferir ao contribuinte o direito de ser ressarcido dos valores recolhidos em excesso. Assim como o princípio do não confisco, uma vez que a retenção destes valores pela Fazenda sem necessidade, apenas por ser mais cômodo do que sua devolução, culminaria em um enriquecimento ilícito. Desta forma, o STF decidiu que o princípio da praticidade não deve se sobrepor aos direitos e garantias do contribuinte, que deve ser tributado pelo que é devido e não mais que isto.

---

<sup>76</sup> MELLO, Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 228 apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 593.849. Relator: Min. Edson Fachin. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

Por fim, através dessa decisão, a Suprema Corte seguiu o entendimento de parte da doutrina favorável ao instituto que entende ser devida a restituição também nas hipóteses de a ocorrência do fato gerador ser diversa da presumida, garantindo, portanto, uma maior segurança jurídica ao contribuinte.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho se propôs a apresentar o instituto da substituição tributária e seus aspectos constitucionais, através de uma pesquisa doutrinária e jurisprudencial acerca do tema. Ao longo do desenvolvimento foram abordados seus principais elementos, como sua origem, seu âmbito de incidência (no ICMS, especialmente), as diferentes modalidades e seu mecanismo de restituição, assim como um breve apanhado teórico de direito tributário, necessário ao entendimento do instituto.

Os princípios constitucionais que foram trabalhados no segundo capítulo, assim como a origem da tributação, serviram de base para compreensão do instituto e a mudança do modo de arrecadação tributária ao longo do tempo. Houve uma adaptação no modo de tributar ao modelo constitucional, também aplicado aos mecanismos operacionais de arrecadação, como a substituição tributária. As críticas ao sistema de substituição tributária estão relacionadas à sua correspondência (ou falta de) aos princípios constitucionais, expostas nessa monografia no terceiro capítulo, assim como a contra argumentação utilizada pelos tributaristas favoráveis ao instituto.

Os argumentos críticos direcionados ao instituto questionaram sua constitucionalidade por supostas violações a certos princípios, o que, por sua vez, foi refutado pelo Supremo Tribunal Federal, no ano de 2000, através do julgamento do RE 213.396, de relatoria do ministro Ilmar Galvão. No entanto, ainda havia uma questão atinente ao regime que gerava controvérsias doutrinárias relacionadas à sua constitucionalidade: o mecanismo de restituição dos valores arrecadados em excesso, também abordado no último capítulo.

O posicionamento que gerava polêmica foi o oriundo da decisão da ADI 1.851/AL, de relatoria do ministro Ilmar Galvão, que entendeu que o fato gerador e a base de cálculo do ICMS possuem caráter definitivo, o que levou à restituição ao contribuinte ser devida apenas no caso de não ocorrência do fato gerador, sob a escusa de que o contrário acarretaria em uma inviabilização do instituto. Essa decisão culminou em diversas críticas doutrinárias que apontavam para um desrespeito aos princípios constitucionais tributários, como o princípio da capacidade contributiva e o da vedação ao confisco, além de haver um locupletamento ilícito pela Fazenda devido à retenção dos valores em excesso.

A recente decisão proveniente da RE 593.849, cujo relator foi o ministro Edson Fachin, resultou no entendimento de que o princípio da praticidade, que preconiza pelo dever de colaboração à Administração Tributária e é um dos princípios embasadores da substituição tributária, não deve se sobrepor aos princípios da capacidade contributiva, da segurança jurídica e da vedação ao confisco, também orientadores da tributação. Firmou-se o posicionamento pela extensão da restituição de valores ao contribuinte também às hipóteses em que o fato gerador ocorrer de forma diversa da presumida.

Em suma, não obstante a substituição progressiva ser um modelo operacional de arrecadação tributária, deve, da mesma forma que os tributos, observar os princípios constitucionais. Para tanto, a recente decisão mostrou-se mais adequada, em respeito aos direitos e garantias individuais assegurados constitucionalmente.

Por fim, a presente monografia não teve como intenção o exaurimento do tema apresentado, devido à complexidade e extensão de seu âmbito de incidência. Esse trabalho teve como objetivo principal a apresentação do instituto da substituição tributária progressiva, sob as críticas doutrinárias e principais mudanças da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ao longo de sua existência.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 13 de setembro de 1996.  
Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 06 jun 2017.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.  
Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em 06 jun 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 06 jun 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 431. É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal. In: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Súmulas**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT1TEMA0>>. Acesso em 06 jun 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI Nº 8.200/91 (ARTS. 3º E 4º) – CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS PESSOAS JURÍDICAS – REFLEXO SOBRE A CARGA TRIBUTÁRIA SOFRIDA PELAS EMPRESAS EM EXERCÍCIOS DE TRIBUTAR (TITULARIDADE, ALCANCE, NATUREZA E EXTENSÃO) – “PERICULUM IN MORA” NÃO CONFIGURADO, ESPECIALMENTE EM FACE DAS MEDIDAS DE CONTRACAUTELA INSTITUÍDAS PELA LEI Nº 8.437/92) – SUSPENSÃO LIMINAR DA EFICÁCIA DAS NORMAS IMPUGNADAS INDEFERIDA POR DESPACHO DO RELATOR – DECISÃO REFERENDADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade 712/DF. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 08 de maio de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346554>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6º E 7º DO ART. 498 DO DEC. Nº 32.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1º E DO DEC. Nº 37.406/98), DOO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7º DO ART. 150 DA CD (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO

JUDICIÁRIO. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851/AL. Brasília, DF, 08 de maio de 2002. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESSA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI. LEGITIMIDADE DO INSTITUTO JURÍDICO. NÃO-CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. INOCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO DE JULGADO. PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE. Recurso Extraordinário 194.382-3. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, DF, 25 de abril de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=194382&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. CONVÊNIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XII E §4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. Recurso Extraordinário 213.396. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, 02 de agosto de 1999. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DERIVADOS DE PETRÓLEO. CONSTITUCIONALIDADE. Recurso Extraordinário 266.602/MG. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 14 de setembro de 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=266602&classe=R E-ED&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. Recurso Extraordinário 593.849. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 19 de outubro de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311549379&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DE 11% ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE. Recurso Extraordinário 603.191/MT. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 01 de agosto de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=603191&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 5 ed revista e ampliada, de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Editora Malheiros, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição Tributária. **Revista CEJ**, n.3, dez. 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo13.htm>>. Acesso em 06 jun 2017.